



TITLE:

# 人税物税の分界並に特徴

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 人税物税の分界並に特徴. 経済論叢 1931, 32(5): 753-772

ISSUE DATE:

1931-05-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/130033>

RIGHT:

# 京都市大學經濟學會 經濟論叢

第五號

第三十二卷

昭和六年五月一日發行

## 論 叢

人稅物稅の分界並に特徵……………法學博士 神戸 正雄  
人口密度と經濟生活……………經濟學博士 沙見 三郎  
數學的經濟學の論理的構造の批判……………文學博士 米田庄太郎

## 說 苑

米の生産地と消費地との對立……………經濟學士 谷口 吉彦  
信用と資本……………經濟學士 中 谷 實  
國勢調査に於ける人口の概念……………經濟學士 岡崎 文規

## 雜 錄

都市公企業の財政的意味……………經濟學士 大谷 政敬  
植民的活動に於ける政治的支配に就いて……………經濟學士 金持 一郎  
歴史哲學に就いて……………經濟學士 竹中 靖一  
ルドウエル『綜合經濟學』概念……………經濟學士 桑 原 晋  
ムウアの

## 法 令

地租法・營業收益稅法中改正法律・砂糖消費稅法中改正法律・織物消費稅法中改正法律

## 附 錄

新着外國經濟雜誌主要論題

# 經濟論叢

第三十二卷 第五號 (通卷第百九十一號)

昭和六年五月發行

論

叢

## 人稅物稅の分界並に特徵

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 人稅物稅の分界 (一)兩稅分界の困難 (A)歲人特に租稅分界難 (イ)租稅と非租稅的歲入 (ロ)一般に租稅の分界難 (B)人稅物稅の分界難 (イ)人稅に於ける物稅的要素 (1)所得稅 (2)戶數割 (ロ)物稅に於ける人稅的要素 (1)勞働收益稅資本利子稅 (2)地租家屋稅營業稅 (二)兩稅分別の重要 (A)其否定 (B)其肯定

第二段 人稅物稅の特徵 (一)人稅の特徵 (二)物稅の特徵 (A)物的應能及利益原則加味 (B)人的應能及社會政策 (イ)實際の純益 (ロ)累進及免稅點は不在者無課

結論(全文の要旨)

人稅物稅の分界並に特徵

第三十二卷 七五三

第五號

一

## 緒言

人税物税の意味内容に就きては、私は嘗て詳細に諸家の税を引いて之を解明した<sup>1)</sup>。其にて明かなやうに、其意味としては、人によりて可なり異なるものを與へて居る。其中に就いて何れが選むべきかは、人各々見る所を異にして、一に歸することは六つかしからう。私は私としての特殊の見解を採るけれども、其にも異論は出でやうと思ふ。併し具體的に若干の税目を捉へ來つて其が人税か物税かといふことを聞くならば、少くとも所得税ぐらゐるは人税だといひ、収益税（少くとも其中的地租、家屋税、營業税）は、之を物税と呼ぶが多い。何故に彼を人税と爲し、此を物税とするかの根據は人により異つても、其等のものを、其れ々々左様に呼ぶといふのは、先づ通税だとして誤りない。そして人はよく、地方税の體系、特に市町村税の體系を説くに當りて（府縣稅體系に至りては地方税の固有のものでなく、多少、國稅に一層近づくともいふを得る所以のものがあり、地方税の地方税たる特徴は最多く市町村税に現はれる）、物税に配するのに人税を以てするといふ。或は逆に、人税に配するのに物税をといふこともいへやう。其の孰れを第一位に置くかは是れ亦た見解の相違だと爲し、暫らく之を措いて問はずとして、兎も角も、此市町村税に人税と物税の二種のものを組合せるといふことは多くの人の、唱へる所である。此場合に於

1) 拙著、租稅研究、十卷、337 以下。

て其の人税と、物税とが持つ異つた特質、特徴に目を着けて、此双方の税の特徴を發揮せしめることによりて、互に長短相助けしめ、以て、一方の税のみにては充たし得ぬものを充たさしめやうといふのであり、其だけに於ては、地方税の配分原則につきて如何なる見解を採るにしても、先づ一致して居る所のものである。たゞ此に問題となり、又、問題としたいののは、此場合の人税（其は所得税、更には所得税的なる戸數割）と物税（少くとも地租、特別地税、家屋税、營業收益税、營業税）とが、もつと精密にいふと具體的なる、人税とせられ、又は物税とせられるものが果して純然たる人税として、又は純然たる物税として現はるのであらうかといふ事である。或人は此等具體的の税が純然たる形にて現はれて居るやうに見る。又現はれなくてはならぬと見る。即ち人税たる戸數割、人税とせられる戸數割は、人税だからして其納税義務者は限定的である。つてはならず、凡て包括的のものでなくてはならぬと爲し、又、物税たり、物税とせられる地租地税にありては、凡ての物體に比例同率で課税されなくてはならず、之にて、差等課税を許すことは性質上、出来ないものだといふのである。斯やうな考方は、理論上洵に徹底したやうに見える。けれども各國各地に於ける實際立法の情勢乃至、大勢を顧みるときに、其は却つて、實際に即しないものであり、事物觀察の徹底を缺く所のものであるやうだ。此點についての説明を爲すことは、當節、我國に行はるる地方税論議に對し、何等かの參考資料を供すると信するので、

敢て茲に、之を試みるであらう。

## 第一段 人税物税の分界

### (一) 兩税分界の困難

(A) 歳入特に租税分界難——人税と物税との分界難を説く前に、一般に歳入中につきて租税と非租税的歳入との分界の困難であり、更に租税の分類につきても、獨り人税と物税とのみでなく、其他の租税分類にても亦た其處に分界難の存することを、先づ以て注意しやう思ふ。

(い) 租税と非租税的歳入との分界難——我等は歳入を租税と其他の歳入(名は何とあらうと)に分つときに、理論上には明確に分けられる。併し、實際或國或處に存在する歳入が、そんなに明確に分類され得るのであらうか。例之、我國にもあるやうな登録税を以て單純に租税だと爲し得るであらうか。其中に手数料元素が存して居り、精密にいふと、租税と手数料との混合したものの、もつと精確にいふと主としては租税であり、隨つて之を租税とはするけれども、其に若干、不純素として、手数料が混入したものとしなくてはならない、そして之に對し、非租税的歳入、例之、水道料、電車賃、電燈料などの中に、消費税の潜在して居ることを注意しない譯に往かない(註一)。だから實際界に存する歳入は、其各前ばかりからして其本質を斷定してはならない。

又、實際の立法に於て其名前に捕はれて、他の元素を少しも混ぜてはならぬとも致し難い。

(註一) 往々にして我國にて、國税にては間接消費税偏重となり、隨つて直接税が輕きに失して居るけれども、地方税が直接税に偏重して居るから(或は殆んど直接税のみともいふて良い)、差引して國地方を通じて見れば、別段、直接税偏重といふほどではないといふが、併し此論を爲す場合に、地方財政の公營事業收入中に潜れたる間接消費税元素のあることを見落してはならぬ。特に又、地方にては其の直接税といふても、其は富裕者の税であるよりは、むしろ無産者又は之に準ずるものゝ税であり、隨つて形は直接税だが、實は間接消費税に近いものだといふことをも見逃してはならない。國税にては免稅點以下となるものへの特別地税、地方營業税、それに國税であつたならば所得税の免稅點以下の者へも課せられ而かも其と上級者との間に累進的税率の適用されざる戸數割、更らには、貧者への轉嫁可能性の大なる家屋税、むしろ下級者の負擔となる場合の多き諸の雜種税を考へるときに、其は一層にも貧乏人の割合に重く負擔して居ることを思はしめる。

(ろ) 一般に租税の分界難——租税の分類についても亦た同様で、茲に一の方法によりて、甲税と乙税とに分類したとしても其は一の定型に止まり、實際の具體的の税を明確に、其甲税に屬すとし、乙税に屬すとすることは六つかしからう。少くとも屢々其分屬の六つかしい場合に出會はう(註二)。其分類をした時からして、初めよりして、其への分類の六つかしいこともある。其は多少他の種のものの性質を交へて居るといふことがあり得るからである(註三)。が假りに其當時は、何れかに分屬せしめ得たとしても、元來が租税は固定するものではなく、歴史的に變遷するものだから、段々と一税が他税の性質をも混合して來て、租税分屬が六つかしくなり來るものでもあ

る。かくて或租税分類は時の變化により不適當なものとなり來り、租税分類其ものをも變へなくてはならぬことともなる(註四)。租税分類は随つて絶對的のものでなくして、歴史相對的のものだともいはれる(註五)のであるが、假令之を時の進みに随つて變形して見た處で、前にもいふやうに分類は畢竟、一の型を定めるのに止まり、實際の税には多少分屬難のものが残るといふことは免れないものである。

(註二) ススコは、各箇の税種を嚴格に分界することは非常に困難だといふ。<sup>2)</sup>

(註三) ベラフェルデスは、學問は純然たる理論上の基礎の上に租税を區分する區別特徴を求むるのに、實際には租税が雜種の形を示し、各の理論的の包括に反することになると爲し、プロイヤーは、各箇の租税形式は種々の種類の要素を結合し、随つて混合形式、過渡形式を表はし得ると爲す。<sup>3)</sup>

(註四) パステールは、舊時の羅馬に適當であつた租税分類は、近代英國には不適當であるべく、之を現代に限定して見ても、印度の税制と英國の税制とは容易に同一分類に導くことは出来ないといふ。<sup>4)</sup>

(註五) プロイヤーは、或分類型は、一般的通用性を有たない。即ち絶對的のものでなくして、唯だ歴史的範圍を表はし得るものだといふ。<sup>5)</sup>

(B) 人税物税の分界難——人税物税の分類にても、定型としては何とか明かに區分が出来て居るとしても、さて實際の税を分屬せしめることになる、初めからして多少六つかしいものでもあり(註六)、又、段々と時の進むに従ひ、其一税に、より多く、他税の元素をも取入れることにもな

2) Nusko, Steuerlehre. s. 23.  
 3) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. s. 261. Bräuer, Versuch einer Neugruppierung der Steuerformen. (Festgabe f. G. v. Schanz. II.) s. 178-179.  
 4) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 276.  
 5) Bräuer, Versuch einer Neugruppierung. s. 178.



つて(註七)、益々以て明確に分界し悪くなるのを免れない。

(註六) シェフラーは、人税物税の區別は、不明を有ち且つ混雜に導くと爲し、モルは、人税物税の意義の對立は、實際には必ずしも嚴密に實行すべからずと爲す。<sup>6)</sup>

(註七) エーベルヒは、人税物税の限界は流轉しつゝありといふ。<sup>7)</sup>が其は、實際、人税とされ物税とされるものの性質が變つて往くからして、さういふたのである。

(い) 人税に於ける物税的元素——先づ以て人税といへば、完全なる純然たる其は、人の全き給付能力を一括して包括的に擱んで課するものでなくてはならぬけれども、其は單に一の理想型たるに止まり、又は原則上の要求たるに止まり、實際の人税となると多少之が例外をも附帶せしめることになり、必然的にも物税的元素を附帶せしめることになるのみならず、課税技術の便宜上之を附帶せしめることにもなり、更らには、實に於てむしろ物税に近くなつて居るものをも、名目上、人税的名にて呼ぶことさへもあり得るのである。即ち實際に果して完全無缺の人税があるのかを疑はなくてはならず、一國一地方の人税には多少、不純の元素を混合して居るのを免れない。

(1) 所得税——といへば人税の代表的のもので、何人も之を人税として争はぬであらう(註八)。入税とせぬ人がありとしても、其は餘程、變つた見方をした場合で、其事は嘗て發表した論文にて詳しく説いたから、今日多くいはずとして、然らば此人税が人税を徹底して居るのかと

6) Schäffle, Steuern. A. T. s. 60. Moll, Lehrbuch der Fw. s. 317.

7) Eheberg, Gundriss der Fw. 5 & 6 Aufl. s. 64.

いふと、さうではなく(註九)、(a)國際間地方間の課税の爲めに、少くとも外國又は他地方在住人の其國又は其地方に於て收むる所得については、之に限定的の納税義務を負はしめなくてはならず(註一〇)、随つて必然的に人税たる所得税中に、物税元素が含まれることになる。(b)加之、國際間にも互に協定し條約を結んで、一國の在住者、即ち所謂、包括的納税義務者の全き所得の中からして、他國にて收める一定の所得を除外して、國際重複課税を避けることが出来る。此場合にも實は包括的納税義務が限定的のものとなり、少くとも包括的納税義務が不完全のものとなり、人税中に物税的色彩がついて来る。此と類似の事は、地方税には一層多く起る。現に我邦の地方税にても、一の地方にては他地方より生ずる土地家屋物件營業の所得には課税せぬことになつて居るのである。(c)且つ又、所得税に於ける人的綜合課税といふても、多少、其例外として利子、給料(給料については日本ではないが獨逸などの例のあるやうに)、等につきて源泉課税が行はれ其にては人税として望ましき累進課税なども行へなくなるか、少くとも十分に行へぬといふことになる(註一一)。其は何としても物税的のものであり、人税に物税を結合したといふことになる(註一二)。(d)若夫れ、部分所得税として、各種所得を人につき綜合せず、各箇又は各種所得に就き課するものとなると、其は物税的の元素が一層にも擴張されたもので、最早、名は所得税といふても、所得税と収益税との中間物と見なくてはならず(註一三)、人税でなくしてむしろ物税だともい

はれ得るし、少くとも人税物税の結合としなければならぬ。此終のものは或は便宜上、人税から除くことが出来るとしても、前記、(a)(b)(c)の三のものに至りては、實際の所得税からして全く除外することは出来難く、かくて人税たる所得税中に、若干の物税元素は、必然にか便宜上からか混へられなくては濟まない。之を以て見ても、人税だからして納税義務者が凡べて包括的義務者でなくてはならぬといふのは通らない。但し理想を貫くときに、若も世界國家といふやうなものが出来た場合には、そして凡べての人間が神に近き正直者となつたときには、其處では各人の有らゆる方面から得る所の所得を綜合して、其全き額に従つて課税するやうな、そして物税的元素から全く解放された人税が出来るかも知れない。併し其は、まづ夢のやうな話で、目の前の租税問題としては無役である。で暫らく實際的な問題として國税と地方税とで比較して見ると、人税は國税である方が、地方税である場合よりも一層、物税的元素が少くて濟み得る。其處で出来るだけ完全に近き人税を有りたいといふ希望を達するのには、所得税の如きものには地方附加税を止めにして、其に當るものをも國家自ら直接に收納して、其收入中、附加税にて取るべかりし分を何等かの標準にて地方に分けてやることにしたら良い。

(註八) テアハルレは、所得税は、收益税との反對に於て、原則的には人に置かるゝ。特に其接續點、及税率が主觀的に基づけられる。此主觀的基礎が、所得税を、凡ての税の中の女王と爲し、交通經濟の最進歩した税としたといひ、エーベル

とは、人が人税の模型として、一般所得税を見るべく慣れたと爲す。其他、ワグナー、ヘツケル、モル、バステール等凡べて人税の例として所得税を擧ぐ。<sup>8)</sup>

(註九) テアハルレは、所得税は初めに見ゆる如く、そんなに、絶対に人税なのではないといひ、テツシエマツヒアーも、人的出發點及特徴に拘らず、所得取得者の人的事情への終局の考慮にも拘らず、人が所得税に於ける唯一の主要事件ではない。唯だ其一の主要事項だ。凡べての税の中にて、此最主觀的なものに於ても、國民經濟的組織の全體に於ける所得取得者の客觀的地位が重要だといふ。<sup>9)</sup>

(註一〇) テアハルレは、所得税が必ずしも人税でない例として外國人の場合を擧ぐ。曰く、獨逸でも外國人を、此者が内國企業から、抵當貸から、内國の職業又は其他の一定の源からしての所得を得るだけにて課税する。此者は獨逸法にては限定納税義務者だと。ストルツツは、所得税には無制限納税義務者と限定納税義務者とあり、そして其限定義務は、國籍住所、滞在から獨立して、唯だ内國の源からしての所得關係の客觀的要素に條件せらるゝと爲し、フィツシアアーは、租税義務の人的前提の與へられざる處に、一定の内國所得源の上への把握が限定的租税義務を基づける。此が内國の土地又は營業、内國にて行はるゝ營利行爲、現在又は過去の勤務又は職業に基く内國の公金庫からの規則正しき關係よりの所得を含む。國籍關係なき人の部分所得の此課税は、根本に於て、唯外形上、所得税に結び付けられたものである所の物税である。隨ふては、給付能力税の爲めに、然らざれば考慮に來るやうな納税義務者の人的事情に考慮を取らないといふ。<sup>10)</sup>

(註一一) モルは、源泉課税にては、累進、負債控除、社會的控除の實行は嚴格には可能でないといひ、チスカは、源泉課税にては所得の種類<sup>11)</sup>及高さに隨つて段階づけることの困難ありと爲し、固有の意味に於ける累進は全く行はれずとまでいふて居る。

(註一二) テツシエマツヒアーは、源泉課税の考へは恐らくは收益税原則(取得者の人に止まらないで、出來るだけ見易き物體に止まるといふ)の理由から來たといひ、エーベルヒは、所得税に於ける源泉課税を以て、所得課税の考へとは反對

8) Terhalle, Fw. s. 284. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. s. 224. Derselbe, Grundriss. s. 64. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. s. 521. Heckel, Fw. I. s. 138. Moll, a. a. O. s. 316. Bastable, l. c. p. 272.

9) Terhalle, a. a. O. s. 296. Teschemacher, Einkommensteuer. (Hlb. d. Fw. II.) s. 67.

10) Terhalle, a. a. O. s. 296. Strutz, grundlehren des Steuerrechts. s. 69-70. Fischer, Das Steuerwesen des deutschen Reiches. s. 66.

に於て行はるゝものと爲す。バスターブルも、英國所得税中のシエヂユールA(源泉課税たる)を以て、確かに物税たる所の佛國の地租(舊き)に頗る類似したものだといふ。<sup>12)</sup>

(註一三) プロイヤーは、吾人の近代に於ける所謂、所得税體系中に、多少完全なる種類の収益税體系を匿くす。之が適例は佛國にあり(其の部分所得税)と爲し、ペラフルデスは、英國所得税は、當初には基礎に於て固有の所得税ではなかつた。併しむしろ各箇の収益税の集合であつたと爲し(其正常所得税)、ヘツケルも亦、英國所得税(舊き、正常所得税のみもの)は、大陸の意味に於ける本來の所得税ではなく、むしろ収益税制度と、諸多の主觀的添物との租税技術上の結成だとした。ワグナーも亦た、英國所得税などの場合に、人税と物税との密接なる結合が存すとして居る。<sup>13)</sup>

(2) 戸數割——が人税か物税かに争があるけれども、此は先づ所得税的な人税だとして、併し其れだからといふて、此が完全な人税だとはいひ難い。原則上、人税として考へられ作られたものだとしても、多少、例外的に物税的元素を有つこと己むを得ない。其事は前記の所得税からして推測し得る。茲にも包括的納税義務者のみ存しなくてはならぬとするには及ばぬ。其納税義務者が包括的義務者といはれる場合にしても(限定的のものに對立して)、其者の全き所得、全き給付能力が之にて擱まるとは限らぬ。少くとも他地方の土地家屋物件營業から生ずる能力の如きは、此から除外さることが生ずる。其にしても彼が一人にして一戸を構ふる以上、まだ彼を以て包括的義務者だとするとしても(多少、不完全乍らも)、一人にして二戸以上の戸を構へたときに、其をも單純なる包括的義務者として適當であらうか。之を、さう見ると爲し、さう定め

11) Moll, a. a. O. s. 490. Tyszka, Fw. 2 Aufl. s. 178. 179.

12) Teschemacher, a. a. O. s. 88. Eheberg, Grundriss. s. 109. Bastable, l. c. p. 272.

13) Bräuer, Ertragsteuern. (Hb. d. F.w. II.) s. 7. Bela Földes, a. a. O. s. 446. Heckel, a. a. O. s. 393, 394. Wagner, a. a. O. s. 524.

るのだといへば其れまでだが、事物の見方として、其はあまりに不穩當ではあるまいか。此場合各の戸に其人の所得を適當に分配し、一方に偏重せしめぬのが穩當ではあるまいか。然らば之をむしろ限定的義務者としても良く、或は包括的義務者の特殊の場合としても良く、或は包括的義務者と限定的義務者との中間的のものとしても良く、色々に取扱ひ得るのではあるが(註一四)、兎も角、此場合には不完全なる包括的納税義務者であり、隨ふて實際の戸數割を人税だとしても、其は純粹なる人税ではなくして、物税元素を多少混へたものと見て良い。既にさう見るならば、戸數割の特殊の場合として、明かに物税的なる、不在者に對する準戸數割を課するとしても斯くして人税の中に物税元素を一層多く入れるとしても許さるべきである。其は丁度、所得税といふ人税中に、在外人の内地財源から擧ぐる所得に課する物税的なものが潛入してあると同じである。

(註一四) 此三の見方の中では、包括的納税義務者の特殊の場合と見るのが、一番穩當であらう。

(ろ) 物税に於ける人税的元素——普通、人税とせられるものの中に、多少、物税的元素を混入すると齊しく、物税とせられるものの中にも人税的元素が若干這入つて居るのであり、其も近頃になりては、益々多く取入れられつつある(註一五)。

(註一五) (1) 夙にヘツケルが、漸く其後の發達に於て人税化へ向けられたる方法に依りて、人税からして其精巧なる方法を

一部、収益税に採用したと注意したが、モルは、其新しい著書に於て、収益税につき其缺點の爲めの故に諸多の改革が試みられた。特に其が収益税其ものの範圍に於て試みられた。例之、地租家屋税資本利子税に於て廣き負債控除を許した。地租家屋税にて總収益の代りに純収益を擱まうとした。營業税にて申告制を採用した。そして此によりて大に、収益税の本質、性質及特徴を變更し、之を人税としたといひ、テアハルレも、其新しい書物にて、収益税の近代的發展、其緊張、及其の全租税體系への挿入は、種々の場處にて、収益税の物的性質からして外見上又は實際上に遠かることを示す。収益税。特に此體系の新しい各節にては、増加する緊張を以て、或主觀的の完成を示した。加之、勞働収益税の如きに至りては、性質上、主觀的特徴なしには、實行することの出来ないものだといふ。<sup>14)</sup>

(2) チスカが、収益税にては、専ら課税物件及其収益に結付き、租税主體、即ち收益權ある所有者に結付かぬ。其人的事情が全く考慮せられずに止まる。此にては免稅點も許されず、累進も行はるる能はずといふのは、學說としても多少、時勢後れとならうとして居る。<sup>15)</sup>

(3) ベラフェルデスは、或場處にては、収益税は全き人格を擱まず、隨て固有の租税力に缺點ある關係に立つ。此が租税能力を種々の方向にて影響する元素の考念を許さない。即ち累進及免稅點の合理的なる適用の機會を與へないといひつつ他の場處にて、近時、人が物税にても、租税主體の人的事情の考慮を要求すといふたのは、<sup>16)</sup>前の場處にては収益税の本來の姿を説き、後の場處にては、其の時勢と共に變化しつつある處を示すのである。

(I) 勞働収益税及資本利子税——収益税中の比較的新しきものに屬する勞働収益税と、資本利子税とに至りては、實は物税だといふよりは、むしろ人税としても良いほど、其に人稅的元素が多分にある(註一六)。併し其にても人の全き所得を擱まないで、或特定の財源を見て課するので其處に物税とすべきものもあり(註一七)、即ち此等のものは兩屬的のものといふか、過渡的のもの

14) Heckel, a. a. O. s. 241. Moll, a. a. O. s. 408-409. Terhalle, a. a. O. s. 204. 283.

15) Tyszka, a. a. O. s. 134. 136.

16) Bela Földes, a. a. O. s. 354. 357.

ともいはれ得るものである。(註一八)。

(註一六) ヘッケルは、資本利子税及労働収益税が實際の収益税といふよりは、むしろ所得税的な一節、又は特別所得税として現はれたと爲し、ロツツは、労働収益税及資本利子税によりて、主觀的人税が物税體系に結付けられると爲し、テアハルも、物税の人税的方向への轉向は、収益税制度の完成の試によりて、即ち資本利子税及特に労働収益税によりて強みられると爲し、エーベルヒは、或場合にては、物税即ち収益源の収益能力の擬制から出發するといふ収益税の特徴は、總べての収益税に行はるるのではない。資本利子税、労働収益税等にては出來るだけ、申告に依る實際収益を確知しやうとせられると爲し、他の處にて、後に現はれた労働収益税資本利子税にては、相當なる外形標準を缺き、義務者の自己申告に依らなくてはならなかつた。随つて此が人税に近寄つたと爲し、更に他の處にて、資本利子税と給料税とが人税といはれるともいふて居る。プロイヤーは、資本利子税は既に大に主觀的性質を帶び、労働収益税は其内部の本質に依れば、純粹なる人税だと爲し、又別の處にて、南獨に發達した資本利子税は、絶對的に部分所得税の特徴を帶び、此が自己評定給付能力の考慮、特に累進率、免税點の許與を示し、要するに資本利子税の模型的の形式は本來、最早、物税とはいへないといふて居る。ワグナーも亦、労働収益税は、物税的要素(地租家屋税)の傍に、近代収益税體系中の人税的要素を成形するのだといふて居る。<sup>17)</sup>

(註一七) ストルツツは、労働収益税も亦た、一つの純然たる物税だ。其物體は、生産元素たる労働力だ。資本利子税も亦齊しく物税だ。一人に流入する資本利子の全額に依る資本利子税も亦た物税だ。何となれば、此纏められた資本利子額もまた、各固の物體で止まる。そして經濟主體の箇人的の事情とはならないからと爲す。<sup>18)</sup>

(註一八) モルは、此區別の何れにも屬せしめない税がある。例之、資本利子税は人税に屬するとも物税に屬するともいへない。労働収益税も亦た然り。何ぜとなれば此二のものは、外から認知すべき物體を缺き、労働収益税では、労働力を、外より認知すべき源として定めるの餘儀なきことになる。さうかといふて給料税及、原始的なる資本利子税にては人的經

17) Heckel, a. a. O. s. 241. Lotz, Fw, 2 Aufl. s. 294. Terhalle, a. a. O. s. 205. Eheberg, Fw. s. 288. Derselbe, Grundriss. s. 64. 94. Bräuer, Ertragssteuern. s. 5. Derselbe, Versuch etc. s. 161. Wagner, a. a. O. s. 529.

18) Strutz, a. a. O. s. 18. 19.



濟的給付能力の考慮が原則上には存在しない。併し其は各箇の物件によりて支持する。かくて此に過渡物を見出すと爲しベラフェルデスも、賃金給料税などは、収益税體系の物税に對し、人的の補完を成し、此が人的所得税への過渡を成すといふ。ワグナーも、労働収益税は、容易に、正式なる人税(所得税)の中に移るものだといふ。ブロイヤールは、資本利子税と労働収益税とが本來は、既に、純然たる物税と純然たる人税との中間物だといふて居る<sup>19)</sup>。

(2) 地租家屋税營業税——舊來の物税たる地租家屋税營業税も亦た、時勢の變に伴ひ、段々と其舊態を變へて、此にて、純収益(所得)の捕捉、義務者の申告、免稅點、累進率など、人税的の課税方法を加ふることによつて、益々以て人税に近づきつつあるといふのが實勢である(註一九)かくして収益税は今日にては人税物税の混合したものと云ふ方が、少くとも實際の具體的の税につきていふと當つて居る(註二〇)。他面からいふと、大勢として税が物税から人税に進むといふ潮流が存在し(註二一)。物税に人税元素の益々多く加はるといふのも、畢竟、此潮流の一の表はれに外ならない。

(註一九) モルは、近代國家にては、到る處に収益税の主觀化過程が行はれ、大部分、種々なる廣さにて、負債の控除、果進、申告、生産費の控除、弱き給付能力の考慮、價值及収益による賦課が、外形標準に代つて採用された。其が此税質を人税に近づけることになり、収益税が部分所得税となり、一部は部分財産税ともなつたといひ、ストルツツも、疑もなき物税さへも、少くとも免稅規定に於て、義務者の人に考慮を取ると爲し、ヘツケルは、物税の租税技術が愈々多く、主觀的要素をも加ふれば加ふるほど、給付能力の物的基礎が其主觀的條件と結付けらるれば結付けらるるほど、物税性が破られ、物税から人税への過渡が用意せらるると爲し、エーベルヒも、物税に於て、實際収益(純収益)、及義務者の給付能力に

19) Moll, a. a. O. s. 317. Bela Földes, a. a. O. s. 357. Wagner, a. a. O. s. 529. Bräuer, Ertragssteuern. s. 7.

影響する事情が一層多く考慮に取らるるほど、物税が人税に近づくといふ。尙ほ彼は各處にて此意味のことを繰返していつて居る。其他、物税たる収益税にて累進率の適用の段々多くなるといふ事例をも参照すべきである。<sup>20)</sup>

但し獨逸の租税立法に一部、右の大勢に對する反動的事實の現はれたことも見述してはならぬ。最近のエーベルヒの記述に依ると、次のやうな詞がある。曰く、大戰前の獨逸諸邦の新らしい立法にては所得課税の考に従つて、収益税、又は少くとも其大部分を、部分所得税に改造しやうとした。即ち人が生産費及負債利子の控除を多少の度に於て許し、且つ義務者の給付能力を減少する特別な事情を租税測定にて考慮した。然るに、今日、各邦が財政平準法の規定により徴收すべき収益税たる地租家屋税營業税が再び物税に改造せられた。此等の税が課税標準として、専ら又は収益の傍に、収益獲得の際に用ゐらるる、財産物體の價值を利用し、且つ多くは負債控除、及特段なる事情の考慮をも許さない<sup>21)</sup>と。

(註二〇) ブロイヤーは、収益税は全體上並に其各種のものに於て、近世的發達として特に十九世紀の後半以來、物税及人税的特徴の混合に導いたといひ、更に別の處に於て、純然たる収益税と一般所得税との間に、澤山の各箇の中間形式があつて、其が色々の段階にて収益税特徴及所得税特徴の混合を示すといふ。ヌスコは、収益税が初めは總収益税であつたが、發達の進みに於て漸く純収益税となつた。其純収益税への化成に於て、収益税(地租の例外を以て)が愈々多く、追加的所得税の性質を得たと爲す。<sup>22)</sup>

(註二一) スタンプは、此時代の全き運動は、物税から人税へ移ることだと爲し、セリグマンは、最近數十年間に、傾向は古き物税に代ふるに人税を以てすること、物よりもむしろ箇人を課すること、要約すれば課税標準として揚り高の代りに所得を置くことにあつたといふ。<sup>23)</sup>

## (二) 兩税分別の重要

(A) 其否定——右いふやうにして實際の人税が物税的元素を加へ、物税にも人税元素を加ふること

20) Moll, a. a. O. s. 410-411. Strutz, a. a. O. s. 18. Heckel, a. a. O. s. 138-139. Eheberg, Grundriss. s. 64. Derselbe, Fw. s. 224. 234. 租税研究 十卷 88-89. 112-113.

21) Eheberg, Grundriss. s. 94.

22) Bräuer, Versuch etc. s. 162. Derselbe Ertragssteuern. s. 6-7. Nusko, a. a. O. s. 35.

とになるとすると、人税物税の分別が六づかしくなり、之によりて、はつきりと實際の税を分別し得なくなる。然りとすれば此區別は最早、税の區別としては不適當となつたのであり(註二二)、むしろ此區別を棄てて他の標準に依る所の他の區別を選んだ方が良いともいはれる。

(註二二) ブロイヤールは、古き租税論にて行はれた人税物税の區別は、租税形式の新成形及根本的の變革に直面して、既に

一般通用性を失つたと爲し、モルは、人税物税の別は財政學的認識の爲めには、重要なものではないといふて居る<sup>24)</sup>。

(B) 其肯定——去りとして此區別を全く棄てるには及ばぬ。夫の區別に依る各税には各、主要の特徵があつて、其が他の對立するものとの間に、相對的に存するのであり、其によりて各税が全租税體系の中に於ける各役目を勤めることになる(註二三)。一方、人税は主として人の全給付能力を擱まうとし、他方、物税は各個的物的の給付能力を擱んで居る。其上に又、此區別を爲すことによりて、物税の方にては利益原則の加味を行ふといふことにも役立ち得る。だからして此區別は實際に當りて多少六つかしく、不明確だといふ事は免れないけれども、全く之を棄てるといふには及ばない。

(註二三) ブロイヤールは、此人的及物的特徴によりて區別するといふことは、狭き税種中に、且つ各箇の税形式中に、種々なる成形可能を適當に特徴つける爲めに全く重要なことだといふ<sup>25)</sup>。

## 第二段 人税物税の特徴

23) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 17. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 15.

24) Bräuer, Versuch etc. s. 161. Moll, a. a. O. s. 318.

25) Bräuer, Versuch etc. s. 162.

(一) 人税の特徴——然らば兩税の特徴如何といふと、先づ人税は、人の全き能力を擱まうとする所に其特徴があつて、随つて、其爲めに出来るだけ精密に、其全能力を纏めて分量的品質的に差等課税しやうとする。生産費負債の控除、財源の種類による差等、人的に宥恕すべき事情の斟酌、累進税率、免税點など、多少不満足の度に於てにもせよ、出来るだけの事を夫の目的の爲めに行ふ(註二四)。併し實際となると可なりには物税的要素が加はつて、人税の趣旨に反するものとなることは前にいふた通りである(註二五)。

(註二四) アンドレーは、所得税が収益税の前に、社會的見地から有つ原則上の長所は、唯だ所得全體のみが租税義務者の主觀的給付能力の爲めに、實際上の支持點を與ふことだといふ<sup>26)</sup>。

(註二五) 前第一段、(一)、(B)、(い)、(1) 参照。

## (二) 物税の特徴

A) 物的應能及利益原則加味——物税は各箇の物を各別に見て課し、人に就き其全能力を擱まうとしないから、随つて物的能力に應じて課税し又は利益原則を加味して課税することになり(註二六)、随ふては人的能力に應じた差等課税の行はれ難い傾がある。

(註二六) フイツシャーが、物税は給付能力による課税には使用すべからざるものとして現はれ、報酬の考に基く課税の範圍にのみ認めらる<sup>27)</sup>、といふのは少しく極端だが、兎も角、此にて利益原則加味が行はれ得ることは事實だ。

(B) 人的應能及社會政策——人的能力による差等課税が物税にては、到底、完全には行へないに

26) Andrae, Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre. s. 104.

27) Fischer, a. a. O. s. 62.

せよ、或度までは行はれ、少くとも加味せらるるといふことはある。此に差等課税入るべからずとか、物税には比例、無免税點の外はないとかいふものと限らぬ。即ち、

(い) 實際の純益——を以て物税の課税標準とするときに、茲に或度まで同一の物につきても人によりて異つた収益を擧ぐることにあるときに、其を見て課するといふ意味がある。之に申告制の附帶さるときに愈々以て、人的性質が加はる。

(ろ) 累進及免税點——もが物税に用ゐられやうとして居ることは前にもいふ通りだが、其にも物税に於ける或度の人的能力考慮が存する。例之、大土地所有を小土地所有よりも高率にて課するといふは、人の土地兼併を抑ゆる社會政策上の考もあり、多少は、概して人的能力の大土地所有者にて一層大なるに應じやうといふこともある。免税點に至ては全く細民の困難の考慮と獨立農民維持の目的とに出づる。

(は) 不在者重課——此は同一の土地についても持主が在住者か不在者かで區別して差等課税しやうといふものだ。不在者を社會政策好ましからずとすれば、此も行ふていけぬといふことはない。人的能力からいふても、他地方の土地まで(暫らく此に地方税として考へる)も有つ人は、此も概していふと、即ち平均的にいへば(例外はあり)、其住所地方の土地のみ持つ人に比しては、割合に富裕なものと逡觀して、其處に一層大な能力を認むともいへる。あまり大な差等は宜しく

あるまいけれども、少々の差等に許さるべきだ。不在者重課は單なる空論ではなく、其に實例もある(註二七)。

(註二七) ルーメニアの地租が之を行ふ。此課税は財政上の目的を追ふのではなく、國民經濟上の目的を追ふのである。濠州にも類似の制度がある。<sup>29)</sup>

## 結 論

以上要之、人税物税の分界は、實際の税につきて見ると、人税に物税元素が加はり、物税に人税元素が入り込むことによりて、益々明確でなくなる傾がある。併し其れだからといふて此區別を棄てるといふには及ばず、之を維持し、之を目安として、税體系を考へて良い。そして各の實際税ともに、其主なる點に於て特徴を有ち且つ其使命を果しつつある。たゞ其人税に於ける物税的元素は已むを得ずして採用したものであるけれども、物税に於ける人税的元素に至つては、むしろ其本來の性質に反して立法者が進んで之を敢てしたものだといふことに注目すべきである。